

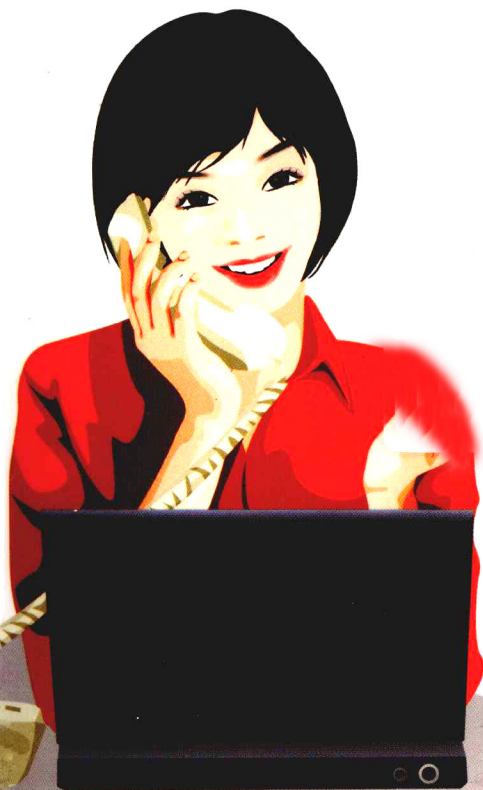


真账实操^学 成本核算

- 作者是会计专家和财务总监
- 基本核算要点手把手讲解
- 重点账务处理，举例综合演示

鲁爱民◎主 编

温相和◎副主编

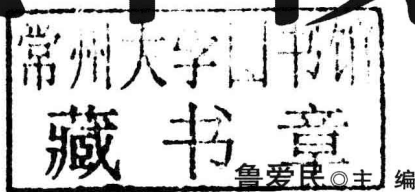


机械工业出版社
China Machine Press



会计必成
实务实账操作系列

真账实操^学 成本核算



温相和◎副主编

张颖 张华良 李花◎参 编



机械工业出版社
China Machine Press

本书以虚拟企业大海公司的会计业务为背景，先简单叙述了成本核算的基本原理，然后按照企业会计成本核算的流程，详细介绍了账簿初始数据的记录、企业生产成本核算、完工产品成本核算以及如何编制成本报表。书中提供了大量实例、示例，手把手帮助读者理清成本核算问题，快速入职晋级。

封底无防伪标均为盗版

版权所有，侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

真账实操学成本核算/鲁爱民主编. —北京：机械工业出版社，2012.5
(会计必成·实务实账操作系列)

ISBN 978-7-111-38435-9

I. 真… II. 鲁… III. 成本计算 IV. F231.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 102445 号

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑：李兰丁 云逸 版式设计：刘永青

三河市杨庄长鸣印刷装订厂印刷

2012 年 6 月第 1 版第 1 次印刷

170mm × 242mm · 14 印张

标准书号：ISBN 978-7-111-38435-9

定价：30.00 元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

客服热线：(010) 68995261；88361066

购书热线：(010) 68326294；88379649；68995259

投稿热线：(010) 88379007

读者信箱：hzjg@hzbook.com



前言

模拟仿真练习，一直是近年来财务与会计教学中大力提倡的实训环节，有助于学生在校期间在教师集中辅导下，熟知企业实际操作，为毕业工作后尽快融入岗位角色提供锻炼的平台。

目前市场上财会类模拟仿真练习的辅导书籍虽然不少，却基本上以日常经营业务的基本会计处理为主，属于财务会计或会计学原理的实践教程，而关于产品成本核算、特别是系列产品成本核算的训练教程还非常少见。这也许与它的专业性以及计算过程的复杂性有关，但成本核算的技能却是合格的会计人员必须掌握的知识。因此我们试图克服困难，自己编写一本关于成本核算的训练教程。事实上，本书在编写过程中数易其稿，投入了很多精力和时间，以致出版时间比预期推迟了很多。感谢机械工业出版社华章公司一直以来对我们的鼓励和支持，使本书最终得以结稿。

本教程希望借助于对某虚拟企业一段时期比较完整的相关业务资料在成本核算方面的模拟，通过详细讲解与具体操作演示，以及对较为完整的成本业务处理流程的实账操作训练，帮助相关人员尽快掌握成本核算与处理方法，尽快融入成本核算的实际工作。

本教程特点在于：一方面尽可能降低同类成本核算事项的重复次数，强调成本核算最基本的内容与技能，帮助使用者花较少的时间快速掌握基本成本核算方法；另一方面，在主要章节通过贴心提示和典型事例演示，让使用者无师自通，轻松入门。

IV

金融危机不仅对企业经营产生了冲击，也在一定程度上影响了就业市场，造成某种程度上的毕业生就业难问题。在此背景之下，我们希望通过一套系统的实战演练，帮助学生完成从学校到社会，特别是到企业会计人员的职业角色转换，为解决就业难问题尽绵薄之力。

全书由鲁爱民担任主编，温相和担任副主编，共同协商确定编写大纲并撰写部分内容。鲁爱民负责全书初稿的审核、修改和定稿。参加编写工作的还有：张颖、李花、张华良、朱春梅等人。在此对各位参与者的努力一并表示感谢。

鲁爱民

2012 年于杭州



目 录

前言

第 1 章 基本知识概述…1

- 1.1 成本核算内容…2
- 1.2 成本核算的基本要求…4
- 1.3 工业企业成本费用分类以及核算的常用会计科目…8
 - 1.3.1 成本费用的分类…8
 - 1.3.2 成本核算常用的会计科目…11
- 1.4 工业企业成本核算的一般流程…14
- 1.5 工业企业产品成本计算方法简介…16

第 2 章 成本核算会计实务实账操作：基本资料…31

- 2.1 模拟企业——大海公司基本状况…31
 - 2.1.1 公司机构设置…31
 - 2.1.2 公司部分部门职能简介…32
- 2.2 大海公司产品及生产过程简介…34
 - 2.2.1 大海公司产品基本情况…34
 - 2.2.2 大海公司产品生产过程及工艺流程…36

- 2.3 大海公司产品成本核算的制度…37
 - 2.3.1 大海公司企业资源规划（ERP）简介…37
 - 2.3.2 公司生产相关流程介绍…38
 - 2.3.3 大海公司产品成本核算办法…49
 - 2.3.4 大海公司产品成本核算科目设置…50
 - 2.3.5 大海公司产品成本核算流程…52
 - 2.4 大海公司成本核算的初始数据及经济业务汇总…55
 - 2.4.1 大海公司成本核算初始数据…55
 - 2.4.2 大海公司产品成本核算业务资料…64
-

第 3 章 账簿初始数据的记录：实务实账操作…118

- 3.1 成本核算的准备工作…118
 - 3.2 账簿形式与账页格式的选择…119
 - 3.3 初始数据的记录与检查…123
-

第 4 章 模拟企业生产成本核算：实务实账操作…126

- 4.1 材料、人工等的核算与分配…126
 - 4.1.1 材料的内涵…126
 - 4.1.2 材料的库存管理…126
 - 4.1.3 材料费用的分配与核算…127
 - 4.1.4 人工费用的内容及核算…131
- 4.2 其他费用的核算与分配…138
 - 4.2.1 外购动力费用的核算和分配…138
 - 4.2.2 折旧费用的核算与分配…139
 - 4.2.3 跨期摊配费用的内涵和核算…140
- 4.3 辅助生产费用的核算与分配…141

- 4.3.1 辅助生产费用的归集…141
- 4.3.2 辅助生产费用的分配…142
- 4.4 制造费用的核算与分配…151
- 4.5 废品及停工损失的核算与分配…154
 - 4.5.1 废品损失的核算与分配…154
 - 4.5.2 停工损失的核算与分配…155

第 5 章 完工产品成本核算：实务实账操作…157

- 5.1 完工产品成本计算基本原理…157
- 5.2 在产品数量的盘点与核算…158
- 5.3 完工产品与在产品之间分配生产成本的方法…159
- 5.4 完工产品成本计算与账户结转示范…164

第 6 章 编制成本报表：实务实账操作…166

- 6.1 成本报表概述…166
 - 6.1.1 成本报表的作用…166
 - 6.1.2 成本报表与财务报表的区别与联系…167
 - 6.1.3 成本报表的分类…169
 - 6.1.4 成本报表的编制要求…170
- 6.2 常见成本报表的编制方法…170
 - 6.2.1 可比产品与不可比产品的成本报表填列及其示范…171
 - 6.2.2 主要产品单位成本报表的填列及其示范…173
 - 6.2.3 制造费用明细表的填列…175
 - 6.2.4 其他成本报表的填列…177

附录 部分参考答案…182



第1章

基本知识概述

成本，是社会经济活动与生产经营活动中非常普遍并广泛运用的一个经济概念，其内涵有广义与狭义之分，区别在于是否包含费用的范畴。广义上说，成本包含了费用，泛指特定主体从事某种经济活动以及为达到一定目的或完成特定项目（或任务）而发生的所有能用货币计量的经济代价，包括各类耗费与付出，最常表现为如人力、物力、财力等方面的耗费和支出。而从狭义上说，则会将成本与费用区别开来。成本，主要是指为获得一定资产（包括实物财产与权利资产）而付出的相应对价，如为获得一套设备而支付的买价，即形成该套设备的成本；为生产一批产品而耗费的相应材料、人工及其他开支，即形成该批产品的成本，等等。费用，则主要是指企业为了维持生产经营、获取经营利益所产生的各种耗费与支出，如为了推销产品而发生的产品促销支出，为了维持企业整体运行而产生的办公经费、董事会费支出，以及为了缓解企业资金紧张而产生的周转资金借款利息，等等。

作为企业经营活动的主要构成要素，成本费用的高低既影响着企业的经营规模，也影响着经营业务的质量，更进一步影响着企业的经营获利与后续发展。因此，如何正确、合理与及时地核算企业成本费用，为经营决策者及其他相关信息使用者提供客观而清晰的成本费用资料，是任何一个企业都应该重视的工作。

但现实中，关于成本核算，特别是产品成本的正确核算，是一件比较烦琐的事情，远比普通的《成本会计》教科书中讲解得复杂。本书希望借助于对某

虚拟企业一段时期比较完整的相关业务资料在成本核算方面的模拟，特别是对产品成本核算的详细解释与具体操作演示，并通过实账操作训练，帮助初次涉及成本核算的相关人员了解较为完整的成本业务处理流程，尽快掌握成本核算与处理的方法，使他们早日转变角色，胜任实际工作。

1.1 成本核算内容

从经济角度来讲，企业的经营目标无疑是为了获取尽可能多的利润，而“收入 - 费用 = 利润”这一内在关系说明：只有增加收入或降低费用，才能最终创造高额利润，即以尽可能低的代价，换取尽可能多的收益。但这并非是说成本与费用一定就是越低越好，在实际经营中，如果是在收入一定的前提下，成本和费用的降低，的确会增加企业的利润。然而，有时候过低的成本费用可能会影响到企业产品的质量、企业的持续经营与长远发展，甚至会直接影响生产效率与经营效果，最终可能反而会造成收入的减少以及利润的相应下滑（比如过低的营销费用的投入，可能不利于企业产品打开市场，从而造成产品销售扩张无力）。反之，一定情况下适当增加必要的成本费用，也许会有助于未来利润的增长，如增加现有操作员工的技能培训开支，表面上看的确会增加企业的费用，但却有可能因为员工技能的熟练与提高而降低产品的不合格率、提高劳动效率，从而整体上增加经营所得。

因此，客观、准确地进行成本费用核算，为成本控制与决策提供信息，就成为企业的中心任务之一。具体而言，成本核算的主要内容包括。

1. 预测成本费用，编制成本控制计划

企业生产经营活动是一个连续不断的过程，具有一定的延续性。在外部环境及生产经营状况变化不大的前提下，生产耗费与经营性支出带有一定的变动规律，如变动成本将随着业务量同比增减、固定成本在一定范围内保持相对固定，等等。作为成本核算的首要内容，应该在对以前成本费用信息进行分析研究的基础上，结合内外部影响生产要素的相关因素进行分析，找出成本费用与

生产经营之间的内在联系与统计规律,进行必要的定量预测与定性分析,形成下一阶段成本控制的计划与目标,为具体的成本控制工作提供行为指南与考核标准。

2. 完善成本核算与监督,及时提供准确的成本费用信息

进行成本预测与预算管理,需要建立在对以往数据、资料充分记录的基础之上,再结合对未来可能发生的情况变化进行必要的调整与修正。成本核算与监督,就是在保障信息完整、真实的前提下,采用科学、严密的方法,对企业发生的一切成本、费用开支,进行分类、汇总、记录、计算,以合理确定不同产品的生产制造成本,合理确定不同职能部门的运营维护费用。

生产制造成本的正确核算,关系着不同产品的生产策略、产品功能设计与市场定位、销售定价等的选择确定;而职能部门运营维护费用的确认与计量,直接影响着企业各期经营损益的正确计算,进一步关系着各期相关经营绩效与经营业绩的考核与评价。因此,完善的成本核算,是及时提供准确的成本费用信息的根本保证。

3. 科学进行成本分析与决策,合理降低成本费用

在充分获得成本费用核算信息的前提下,成本管理的最重要内容之一就是通过对这些信息的详细分析,全面了解企业目前成本费用的实际发生情况,通过对实际成本费用的构成分析、耗费程度分析、实用效果分析、额度分析、差异分析等,确定各产品项目、生产阶段、业务流程的成本效益。一方面便于利用本-量-利三者之间的关系,进行产品生产或转产、停产以及自产或外包等短期生产经营决策;另一方面也便于预测资金流量,进行经营项目的中长期投资决策。此外,科学进行成本分析,有助于企业发现成本费用形成过程中存在的浪费或失控之处,从而有的放矢地进行调整与控制管理,促使成本费用合理、有效地降低。

4. 全面开展成本费用考核与评价,开源节流,保障成本控制计划的有效执行

有记录才会有预测分析、有预测才会有预算定额、有预算才谈得上计划、

有计划才会有努力的方向和目标。而为了达到目标，就需要有必要的管理与激励措施。对成本费用的核算、预测等，都是为了达到合理控制成本的目的。这就需要企业有计划、有针对性地进行经常性的成本费用考核与评价：针对不同阶段、不同对象的成本控制要求与成本执行结果，进行总量与构成因素的对比分析，寻找产生成本差异的原因，出现成本费用超支或造成不必要耗费的原因，减少效益的工艺环节流程，有针对性地进行完善和改进；同时，通过对产品工艺、生产环节、业务流程的不断优化和科学改革，开源节流，真正在保障和提高产品质量、改进产品性能的前提下，加强成本控制，促进成本计划的有效执行。

1.2 成本核算的基本要求

作为成本费用控制与管理的基础，成本核算的内容及其质量直接影响着对现阶段成本费用控制计划执行情况的分析考核以及对下一阶段成本费用的预测及预算编制等。因此，科学合理与严密及时地进行成本核算，成为企业成本管理的重要组成部分。具体而言，成本核算应满足如下一些基本要求。

1. 成本核算必须与成本管理紧密结合

成本核算是基础，成本管理是手段，成本控制是目的。显然，三者之间是相辅相成、缺一不可的。只有将成本核算与管理密切结合，根据管理的要求和内容确定核算的方式方法；根据管理的需要确定核算最小单位以及核算的标准、类别等，才能真正做到让核算为管理服务，真正发挥成本核算在生产经营中的作用及价值。

2. 区别各种成本费用，正确界定不同成本费用的范畴或界限

从成本管理与控制的要求上来讲，“成本”和“费用”是不完全相同的两个概念。本教材开篇已经指出：狭义上说，“成本”是指为获得一定资产而付出的相应对价，一般构成该资产的取得成本即原始账面价值，形成了企业的一项资产，“成本”的产生并不会直接影响企业当期经营利润；而“费用”则是

企业为维持生产经营所产生的各种耗费与支出，一般构成企业的当期经营损益，减少企业的当期经营利润。

显然，对成本和费用处理的不同，直接影响着企业对不同阶段、不同部门的业绩评价以及企业资产价值的正确计量。具体来讲，以下几个方面的正确划分是非常必要的。

（1）正常生产经营过程中的成本费用与非正常生产经营过程中的费用的正确划分

正常生产经营过程中的成本费用，是企业在正常生产产品或维持日常经营活动时经常需要的日常相关开支与耗费，如生产产品的物料与人工耗费、水电耗费、折旧费用以及办公经费、董事会费、差旅费、营销费、借款利息费，等等。这些成本费用或者直接形成企业的另一些资产（如库存商品与在产品），或者形成企业的管理费用、销售费用和财务费用等期间费用，是评价企业日常经营成果和经营实力、预测未来成本费用水平与资金流量的最基本资料。

而非正常生产经营过程中的费用，则是企业偶然发生的或不该发生的一些意外开支与耗费，如处置固定资产的净损失，与债务人进行债务重组时因让步而产生的重组损失，遭受自然灾害影响造成的损失以及因违法等行为发生的罚款损失等。这些并不是企业经营中一定需要发生的，也不是经常性发生的，一般都作为“营业外支出”来处理。营业外支出虽然也在一定侧面反映了经营管理者管理水平，但在预测未来费用开支与资金流量时仅仅作参考，而不具有持续性的特点。因此必须与正常生产经营过程中的成本费用区别核算。

（2）生产费用与经营费用的正确划分与核算

生产费用，是指企业为提供最终产品（含服务）而发生的产品生产成本（或完成业务的直接耗费），产品没有售出之前（或业务尚未发生时），发生的生产费用依然属于企业资产范畴，不影响企业盈亏；只有在将产品售出（或服务已经提供）之后，相应的生产费用才转化为营业成本，形成经营利润的减项。也就是说，生产费用在发生当期不一定影响企业的经营利润，而有可能构成企业的另一种资产；只有在生产费用所对应的产品所有权转移（或完成服务

等劳务活动)之后,才影响企业的经营利润。

经营费用则不然,它是企业维持日常经营的笼统性费用,由前面提及的管理费用、销售费用和财务费用构成。这些费用一旦产生,就直接形成了企业当期经营利润的减项,因此常称此为“期间费用”。

显然,生产费用与经营费用的正确划分,对企业财务状况与经营成果的恰当反映,无疑会产生根本性的影响。



假设企业当月生产某种产品,耗用材料 37.9 万元,发生人工开支 28.1 万元(显然这两笔开支都属于企业的生产费用)。如果当月该产品没有完工或虽然完工但没有售出,则这两笔开支构成了企业月末的“存货”资产的组成部分,不涉及企业盈亏;企业当月资产总额也不会因此而改变。

然而,假设企业当月发生的是一笔行政开支(如总经办文件复印费、办公大楼水电费等) 13.7 万元,则需要直接作为当月的“管理费用”,从而直接减少企业当月利润总额,企业当月资产总额也会因此而相应减少。

(3) 不同会计期间成本费用的正确划分

正确划分不同会计期间的成本费用,一方面是为了合理确定不同时期的资产价值及经营耗费;另一方面也是为了正确评价不同时期(如各个月份、各个年度等)经营管理者的经营管理业绩。毕竟,费用所归属的时期不同,直接影响着不同时期对经营利润的确认和计量,也就进一步影响着绩效考评的对比结果。实务操作中,一般应至少以各个月份作为基本的计量期间,合理确定不同月份的成本费用与收入归属,为绩效考评和正确反映企业经营状况提供科学、合理的核算资料。

(4) 各种产品生产费用的正确划分

生产费用的产生是企业生产产品的直接诉求,也最终构成了各类产品的生产成本。根据市场价值规律以及“本-量-利分析”的基本要求,企业经营获

利的基本条件是在保证产品销售的前提下,确保产品售价不低于对该产品生产费用的补偿要求。具体而言,每一类产品是否能够获利、是否需要调整其生产安排,不仅取决于企业的战略规划,也取决于该类产品的实际单位售价能否大于其单位变动成本以及实际产销量能否大于保本点销售量的要求等。

然而,企业在具体安排生产时,同一生产车间、同一生产周期、同一套生产线或生产设备以及同一批生产人员等,都不一定只局限于对同一类产品的生产,而完全有可能是同时从事多种产品的生产,这就要求企业不仅要正确区分不同会计期间及各个月份的生产费用,还要正确区分不同产品的生产费用,将那些共同发生的成本费用在不同的相关会计期间和不同的相关产品上进行合理分配。为产品定价及生产管理提供参考依据。

(5) 完工产品与在产品的正确划分

通常情况下,企业的生产经营是连续不断进行的,每一天可能都有新的原材料投入产品生产,也有已经生产完工的产品进入库存或销售环节,还有不少则处于在产品状态。而成本费用的原始记录常常是按照生产车间、产品品种或费用类别来进行的。当一个月结束时,再将相关共同费用按照一定标准分配到具体的产品品种之中,出于产品定价及生产管理的需要,还应该采用约当产量法、定额法等恰当的计算方法,将汇总到同一品种上的产品生产费用在当月已经完工入库的产成品与尚未完工的月末在产品之间进行分配,以便最终计算出完工产品的平均单位生产成本和总成本。

3. 结合企业业务特点以及生产经营与管理的要求,选择恰当的成本计算方法、资产计价方法和价值结转方法,正确核算成本、资产及各期经营成果

在会计核算,特别是成本核算的实务操作中,一项业务的发生,常常可能涉及不止一种计算或计价方法:如发出材料或产品时可以选用计划成本法、先进先出法、加权平均法等,将辅助生产费用分配到各受益部门或车间时可以选用直接分配法、交互分配法、顺序分配法、代数分配法、计划分配法等。不同方法下计算出来的结果显然会存在差异,这些差异的存在就有可能使后续预测、决策、考核、评价等方面也存在明显的不同。这就要求企业相关责任人员

在面临多种方法可供选择时，应结合企业业务特点以及生产经营与管理的要求，本着谨慎性与重要性的原则，选择恰当的成本计算方法、资产计价方法、费用分配与结转方法等，以便如实反映企业各期经营成果和财务状况。

4. 完善成本核算制度，做好相关基础工作

“没有规矩，不成方圆。”作为企业会计核算最重要的内容之一，成本核算必须在明确的会计制度、成本核算制度、成本核算组织架构等规章制度的约束下有规律地进行。成本核算包括必须首先加强和完善相关核算与管理制度，如材料物资的计量、收发、领退和盘点制度，定额管理与考核制度等；建立健全成本核算原始记录；做好定额制定或修订、计划价格制定或修订等成本核算与分析评价的基础工作。一方面要做到每一项相关成本费用的发生都事出有因，相关核算与分析工作落到实处，事事有人做；另一方面又要保障相关事务与人员权限无交叉、无重复，避免推诿、扯皮现象发生。企业只有真正做好这些基础工作，才能促使成本核算信息的完整、真实、及时和有效获得与利用，真正发挥成本核算与控制的积极作用。

1.3 工业企业成本费用分类以及核算的常用会计科目

成本核算离不开会计科目，由于本教材所拟企业为工业企业，因此以下将以工业企业为例，介绍成本费用的分类以及核算中一些常用的会计科目。

1.3.1 成本费用的分类

对成本费用的划分一般根据不同的管理目的有不同的划分标准，常见的有按照经济内容（即成本费用构成要素）、经济用途等作为分类标准的划分。

1. 按照经济内容分类

按照经济内容分类，是指根据构成成本费用本身的经济效用或经济性质来划分的，一般将其划分为外购材料、外购燃料和动力、工资薪酬、折旧费、利息支出、税金和其他费用等。其中外购材料是指企业从其他经济主体那里采购

获得的各种用于生产、经营的消耗性物资,包括各种原材料、低值易耗品、包装物等;外购燃料和动力是指企业从其他经济主体那里采购获得的各类用做燃料或动力的煤、油、电力等;工资薪酬是指企业支付给职工或为职工承担的工资、奖金、福利、补贴及教育费附加等相关费用;折旧费指企业拥有或占用固定资产、根据规定应该确认的固定资产的价值损耗;利息支出是指企业为了维持生产经营而发生的借款利息以及资金调配的理财费用。

2. 按照经济用途分类

按照经济用途分类,是指根据生产经营中发生成本费用的原因来划分,通常可以划分为制造成本与期间费用。

(1) 制造成本

制造成本是指直接与生产产品相关的各类物质耗费、人工耗费和其他有关费用,包括直接材料(即构成产品主要部分的各类物资,如主要原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品以及作为完整产品的一个组成部分的包装物等)、燃料动力(指直接用于产品生产的燃料动力费)、直接人工(指直接从事产品生产的一线人员的工资、奖金、补贴、津贴、福利等)、制造费用(即在产品生产过程中不能直接归入上述三类支出的、间接用于产品生产的各项费用,包括车间管理人员、勤杂人员、设计人员等车间非直接参与产品加工生产的人员的工资、福利费;车间应承担或分摊的燃料动力费、固定资产折旧费及修理费;车间办公费、机物料消耗、低值易耗品摊销、停工损失等),其中,停工损失和废品损失等费用也可以根据管理的需要情况单独列项目进行核算。

制造成本最终构成了产品全部的生产成本。当产品生产完工、从车间转入成品仓库后,制造成本便相应转化为库存商品的成本,并随完工产品的销售而进一步转化为相应各期的营业成本。未销售或未完工产品的制造成本则形成了企业期末库存商品存货和在产品存货成本的主要部分。

(2) 期间费用

期间费用是指企业在一定会计期间内所发生的、为组织和管理日常生产经